

Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы

Раскрытие учетной политики в отчетности организации

Мигунова Анастасия Викторовна

Финансовый университет, Москва, Россия

E-mail: beautygirl0803@mail.ru

Учетная политика организации - принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (п.2 ПБУ 1/2008).

На основании бухгалтерской отчетности, предоставляемой общественности, заинтересованные пользователи проводят анализ финансового состояния и результатов деятельности этой организации, чтобы исходя из полученных выводов принять важные финансовые решения. Причем зачастую пользователю нужно не просто получить данные по одной фирме, но и сравнить ключевые финансовые показатели нескольких компаний, чтобы выбрать наиболее выгодный вариант вложения средств. А потому встает вопрос о сопоставимости данных, представленных в отчетности.[1]

Согласно п. 6.4 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (1997 г.) и п. 33 ПБУ 4/99 информация должна быть сравнима. Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сопоставлять информацию об организации за разные периоды времени для того, чтобы раскрыть тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Пользователи должны также иметь информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении. Выполнение этого требования обеспечивается путем раскрытия учетной политики в бухгалтерской отчетности. От правильного раскрытия учетной политики во многом зависит экономическая эффективность деятельности организации по всем ее направлениям.[2]

Согласно п. 17 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" раскрывать в отчетности надо те способы ведения учета, принятые при формировании учетной политики, которые существенно влияют на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

При этом существенными признаются такие способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

Следует отметить, что вопрос о существенности - спорный, и решать его приходится прежде всего бухгалтеру и руководителю конкретной организации, руководствуясь своим профессиональным суждением.

В следующей таблице, приведены основные аспекты учетной политики, которые следует осветить в пояснительной записке.

Основные аспекты учетной политики, которые надо осветить в пояснительной записке:

- Общие вопросы (ПБУ 4/99)
 - юридический адрес организации;
 - основные виды деятельности;
 - среднегодовая численность работающих за отчетный период;

- состав членов исполнительных и контрольных органов организации;
- дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей, в т.ч. в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм
- Нематериальные активы (ПБУ 14/2007)
 - способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
 - принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;
 - способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
 - изменения сроков полезного использования нематериальных активов;
 - изменения способов определения амортизации нематериальных активов
- Расходы на НИОКР (ПБУ 17/02)
 - способы списания расходов по НИОКР;
 - принятые организацией сроки применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
- Основные средства (ПБУ 6/01)
 - лимит признания активов основными средствами;
 - способы оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
 - изменения стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету;
 - принятые организацией сроки полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
 - способы начисления амортизационных отчислений
- Финансовые вложения (ПБУ 19/02)
 - способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
 - применяемые способы дисконтирования
- Материально производственные запасы (ПБУ 5/01)
 - способы оценки МПЗ по их группам (видам)
- Расходы будущих периодов (Положение N 34н)
 - способ списания расходов будущих периодов
- Доходы (ПБУ 9/99)
 - порядок признания выручки организации;
 - способ определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности

- Доходы в строительных организациях (ПБУ 2/2008)
 - способ определения признанной в отчетном периоде выручки по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде
- Расходы (ПБУ 10/99)
 - порядок признания коммерческих и управленческих расходов (в т.ч. метод распределения расходов на продажу при их частичном списании)
- Текущий налог на прибыль (ПБУ 18/02)
 - способ определения величины текущего налога на прибыль
- Валютные операции (ПБУ 3/2006)
 - применяемый для пересчета курс иностранной валюты к рублю
- Отчетность по сегментам (ПБУ 12/2010)
 - определение отчетных сегментов, способы распределения доходов и расходов между отчетными сегментами, изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями информации по отчетным сегментам, включая причины изменений, и оценка их последствий в денежном выражении
- Информация о совместной деятельности (ПБУ 20/03)
 - цели и виды совместной деятельности, распределение показателей по отчетным сегментам

Согласно ПБУ 1/2008 все организации при формировании учетной политики и ведении учета должны придерживаться одних и тех же принципов - допущений и требований.

Если все четыре допущения строго соблюдаются, раскрывать их в бухгалтерской отчетности не обязательно. Более того, согласно п. 25 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках обязательно должно быть указано, что бухгалтерская отчетность сформирована организацией исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности. Иными словами, если отступления от допущений не было, надо хотя бы включить в пояснительную записку общую фразу о том, что отчетность сформирована исходя из действующих правил учета и отчетности (с соблюдением установленных допущений).

Если организации при формировании учетной политики исходят из допущений, отличных от предусмотренных п. 5 ПБУ 1/2008, то такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности (п. 19 ПБУ 1/2008).

Одним из основополагающих допущений является допущение непрерывности деятельности. Но в отличие от других допущений, соблюдение которых всегда находится во власти бухгалтера и руководителя компании, обеспечение непрерывности деятельности, включая избежание банкротства, зависит еще и от целого ряда внешних обстоятельств, не контролируемых руководством компании. И поскольку никто не в состоянии предсказать, как будут развиваться события в масштабах фирмы, отрасли и государства, всегда существует неопределенность, и компания, процветающая сегодня, вполне может обанкротиться уже завтра.

Конечно, существуют определенные методы прогнозирования банкротства и оценки устойчивости компаний. Этим вопросам посвящены исследования многих ученых. Соблюдение допущения непрерывности деятельности должны проверять и аудиторы.

И, как того требует п. 20 ПБУ 1/2008, в случае, если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Особое внимание в ПБУ 1/2008 уделено случаям, когда на момент подготовки и утверждения бухгалтерской отчетности уже утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу новый нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету.

Согласно п. 23 ПБУ 1/2008 в подобных ситуациях в пояснительной записке к отчетности необходимо:

- 1) раскрыть факт неприменения такого нормативного акта;
- 2) дать возможную оценку влияния его применения на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

Организации имеют право изменять учетную политику. Причем в некоторых случаях - например, если в течение года был принят и вступил в силу новый нормативный акт по бухгалтерскому учету, действие которого распространено и на год его принятия (задним числом), - изменение может происходить и в течение года, а не только с 1 января следующего года.

Согласно п. 21 ПБУ 1/2008 в случаях изменения учетной политики в пояснительной записке надо привести следующую информацию: причину и содержание изменения, порядок отражения последствий и суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики;

В случае если раскрытие такой информации является невозможным, нужно раскрыть сам факт невозможности такого раскрытия вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

Согласно п. 23 ПБУ 1/2008 в случае, если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

В соответствии с п. 24 ПБУ 1/2008 в случае представления промежуточной бухгалтерской отчетности она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика.

В заключение отметим, что, для того чтобы информация, представленная в бухгалтерской отчетности, была максимально полезной для пользователей этой отчетности, очевидно, что все отчеты должны быть сравнимы между собой. Настоящие и потенциальные инвесторы наряду с другими пользователями бухгалтерской отчетности изучают не просто финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации в одном конкретном периоде, но и оценивают общие тенденции изменения финансовых показателей. Чтобы оценка этих тенденций была возможна, компания должна последовательно применять одни и те же принципы и правила бухгалтерского

учета, и любое отклонение от них необходимо четко описывать в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности. При вынесении решения об изменении принятых способов бухгалтерского учета, необходимо взвесить и оценить эффект, который окажут эти изменения на сравнимость бухгалтерской отчетности.[3]

[1] <http://www.mosbuhuslugi.ru/> - Сайт о бухгалтерском и налоговом учете, аудите, компаниях Москвы, предоставляющих бухгалтерские и аудиторские услуги. <http://www.mosbuhuslugi.ru/uchetnoy-politiki-buhgalterskaya>

[2] Т.Б. Кувалдина Раскрытие учетной политики в бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости - 3/2010. С. 33

[3] Т.Б. Кувалдина Раскрытие учетной политики в бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости - 3/2010. С. 36

Источники и литература

- 1) Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете@"
- 2) Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 18.12.2012) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету"(вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»» (ПБУ 1/2008).
- 3) Т.Б. Кувалдина Раскрытие учетной политики в бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости – 3/2010.
- 4) <http://www.consultant.ru/> - Справочно-правовая система «Консультант Плюс»
- 5) <http://www.mosbuhuslugi.ru/> - Сайт о бухгалтерском и налоговом учете, аудите, компаниях Москвы, предоставляющих бухгалтерские и аудиторские услуги. <http://www.mosbuhuslugi.ru/material/raskrytie-uchetnoy-politiki-buhgalterskaya>